



ENSEIGNER LE CONTRÔLE DE GESTION : UN PIEGE ETHIQUE ?

Annick Bourguignon

► To cite this version:

Annick Bourguignon. ENSEIGNER LE CONTRÔLE DE GESTION : UN PIEGE ETHIQUE ?. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM. halshs-00460922

HAL Id: halshs-00460922

<https://shs.hal.science/halshs-00460922>

Submitted on 4 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

ENSEIGNER LE CONTRÔLE DE GESTION : UN PIEGE ETHIQUE ?

Annick BOURGUIGNON

Professeur

ESSEC Business School Paris-Singapore

BP 50105, 95021 Cergy-Pontoise Cedex, France

Tel. +33 1 3443 3012

Fax. +33 1 3443 2811

bourguignon@essec.fr

La question de l'éthique des instruments de gestion a récemment été posée. Ce débat devrait intéresser le contrôle de gestion, fonction largement pourvoyeuse d'instruments de gestion, et en particulier ses enseignants. Dans quelle mesure l'enseignement des instruments du contrôle de gestion conduit-il le formateur à se faire, à son corps défendant, le complice de leurs conséquences potentiellement douteuses sur le plan éthique ? Que peut-il faire pour éviter le piège éthique qui lui est tendu ? Quelles sont ses chances de succès dans l'environnement institutionnel français ? Telles sont les questions auxquelles cette communication tente de répondre. Les éléments de réponse mobilisent le cadre théorique de la réification, une analyse de manuels de contrôle de gestion, ainsi qu'une expérience de vingt ans de l'enseignement des instruments de gestion.

Research has recently addressed the ethical dimension of management systems. This debate should be of interest to management control – a main provider of management systems – and more specifically, to its teachers. To what extent does management control teaching lead teachers to be accessories of the potentially unethical consequences of systems, maybe unwillingly? What can teachers do to escape this ethical trap? Are related efforts likely to be successful in the French environment? Those are the questions this communication attempts to answer. The demonstration draws on Lukács' theoretical framework of reification, on the analysis of a sample of French management control textbooks and on the author's extensive experience of management control teaching

Mots clés : Ethique, contrôle de gestion, enseignement, réification, objectivation.

Key words: Ethics, management control, teaching, reification, objectification.

ENSEIGNER LE CONTRÔLE DE GESTION : UN PIEGE ETHIQUE ?

1 INTRODUCTION

Les instruments de gestion sont considérés comme des auxiliaires précieux pour gérer la complexité de l'action organisationnelle : du contrôle de gestion à la GRH, de la gestion commerciale à la logistique ou à la stratégie, ils sont omniprésents. On sait depuis longtemps qu'ils ne sont pas neutres et qu'ils produisent des décisions qui échappent largement à leurs utilisateurs (Berry, 1983 ; Beaujolin, 1999). Il a également été montré que ces systèmes contribuent activement à la reproduction de structures sociales, favorisant ainsi certaines catégories sociales au détriment de certaines autres - voir par exemple Baxter and Chua (2003) pour les systèmes comptables.

Plus récemment et plus radicalement, le cadre théorique néo-marxiste de la réification (Lukács, 1959) a permis de poser la question de leur éthique (Bourguignon, 2007). Selon cet auteur les instruments de gestion contribuent à réifier le monde social, et à ce titre, sont directement impliqués dans les conséquences dommageables pour les personnes qu'induisent le maintien et la reproduction de l'ordre social rendus possibles par ces systèmes. En vertu de la philosophie de l'éthique utilitariste, qui mesure l'éthique d'une chose à l'aune du bien-être qu'elle produit, la dimension éthique des instruments de gestion est donc directement engagée. Selon l'auteur, si l'usage de l'instrument peut sans doute limiter l'ampleur des conséquences dommageables (donc la dimension non-éthique de l'instrument), la nature même de l'instrument rend ces conséquences toujours probables. Dans la mesure où le contrôle de gestion mobilise de nombreux instruments de gestion, tant en matière de planification/prévision qu'en matière de suivi des performances, cette réflexion devrait intéresser la fonction, tous ceux qui utilisent, conçoivent ou enseignent ses instruments.

Dans quelle mesure l'enseignement des instruments du contrôle de gestion conduit-il le formateur à se faire, à son corps défendant, le complice de ces instruments ? Que peut-il faire pour éviter le piège éthique qui lui est tendu ? Quelles sont ses chances de succès dans l'environnement institutionnel français ? Telles sont les questions auxquelles cette communication tente de répondre. Si l'on admet que le questionnement éthique fait intégralement partie de la responsabilité sociale de l'enseignant-chercheur, ces questions sont

d'autant plus pertinentes que les instruments du contrôle de gestion se diffusent aujourd'hui rapidement dans les secteurs public et non-marchand.

Les éléments de réponse mobilisent le cadre théorique de la réification, une analyse de manuels de contrôle de gestion, ainsi que l'expérience de l'enseignement du contrôle de gestion de l'auteur.

A partir de la proposition de Berger et Luckmann (1967), la deuxième partie du texte énonce les grandes lignes d'un enseignement qui ne soit pas complice de la réification du monde social : c'est en déconstruisant la réification qu'on en limite les effets nocifs. Cette deuxième partie rappelle donc les principales étapes et processus de la réification, afin d'identifier les dévoilements que l'enseignant devrait opérer pour ne pas être complice de la réification inhérente aux instruments de gestion.

La troisième partie du texte examine les pratiques d'enseignement des instruments du contrôle de gestion. L'analyse porte sur un échantillon de quelques manuels de cette discipline. Les manuels fournissent en effet une approximation de ce qui est enseigné – même si l'enseignement en classe ne suit pas forcément la progression d'un manuel particulier. Dans cette étude exploratoire et dans le cadre limité de cette communication, seuls les thèmes ont été analysés, exceptionnellement certains aspects formels du discours – sachant que des analyses plus approfondies pourront être utiles dans un deuxième temps. Le choix de se concentrer sur les thèmes traités repose sur l'hypothèse que ceux-ci sont informatifs du degré de déconstruction que l'analyse tente de cerner. Les limites de ces choix sont discutées en fin d'article. Dans la mesure où la méthode d'observation découle de l'analyse conduite en partie 2, les détails de cette méthode sont fournis ultérieurement dans ce texte.

L'analyse des manuels montre qu'on retrouve à l'œuvre dans l'enseignement du contrôle de gestion les processus actifs dans le processus de réification, ce qui conduit à suggérer que l'enseignement traditionnel du contrôle de gestion est lui-même réifiant. Loin de dévoiler la réification opérée par les instruments, il tend à renforcer la vision réifiée du monde réalisée par ceux-ci ! L'enseignant qui n'y prend garde devient donc bien plus que le complice silencieux de ses objets de formation suspects sur le plan éthique, mais un actif facteur de réification, qui contribue donc directement aux dommages qui en résultent.

La quatrième partie suggère des propositions pratiques pour sortir de ce piège éthique, tandis que la cinquième partie s'interroge sur la faisabilité de ces propositions. Sachant que celle-ci est toujours contextuelle, l'interrogation porte ici sur le contexte français. Y sont en particulier discutées les difficultés que rencontrent, dans le cadre de la formation au

management en général, les enseignements critiques et ceux de psychologie. La sixième partie discute pour conclure des limites de cette analyse et de ses implications.

2 COMMENT LES INSTRUMENTS DE GESTION REIFIENT LE MONDE SOCIAL ET POURQUOI LES ENSEIGNANTS DEVRAIENT DECONSTRUIRE CETTE REIFICATION

Bourguignon (2007) a suggéré que les instruments de gestion contribuaient activement à la réification du monde social et qu'à ce titre, ils étaient directement impliqués dans les conséquences dommageables induites par la préservation et la reproduction du monde social que ces instruments permettent. Son analyse s'appuie sur une reformulation du concept de réification proposé par Lukács, [1923] 1959), à savoir un « processus contenant : (1) un glissement de la subjectivité vers l'objectivité, (2) qui a pour conséquence de masquer la nature fondamentalement subjective du monde, et au-delà, ses conflits potentiels, (3) ce qui prévient la dispute sociale, (4) afin, finalement, de préserver l'ordre social, et ce, au détriment de ses constituants les plus faibles » (Bourguignon, 2007, p.224).

L'objectivation, dit-elle, « est réalisée au moyen de trois processus, respectivement la catégorisation, l'inscription et [souvent mais pas toujours] la quantification, qui ensemble, contribuent à réduire la complexité au prix du voilement de presque toutes les subjectivités inhérentes au monde social, de sorte que, sous une apparence objective, ce monde apparaisse légitime et irréfutable" (ibid., p.227). Par exemple, la catégorisation consiste à classer des clients selon différents segments de clientèle ; l'inscription consiste à élever les préférences supposées du client « moyen » de chaque segment au rang d'objectifs organisationnels et de mesures ou critères d'évaluation de la performance ; et la quantification à représenter en termes quantifiés ces artefacts. Les mêmes processus prennent place en GRH lorsqu'on catégorise les salariés en différentes catégories, lorsqu'on inscrit leurs compétences dans des descriptions de poste et leurs actions (résultats, comportements) dans des systèmes d'appréciation et éventuellement lorsqu'on mesure leurs réalisations par des indicateurs quantifiés.

Ces trois processus objectivent la subjectivité des acteurs sociaux, ce qui conduit à réduire la probabilité de dispute sociale. En effet si la subjectivité (toujours unique) de chaque client était reconnue, les objectifs organisationnels pourraient faire l'objet de débats sans fin ; si les objectifs n'étaient pas inscrits dans des instruments et si leur réalisation n'était pas évaluée,

on pourrait débattre longtemps de ce qu'il faut faire et de ce qui l'a été ; et des mesures qualitatives conduisent toujours à un jugement plus subjectif, donc plus discutable, que des mesures quantitatives.

Bourguignon suggère également que « il arrive que des procédés discursifs (mots utilisés, formes de discours) agissent également comme des masques discrets mais efficaces des subjectivités [des décideurs et concepteurs] en offrant des représentations d'apparence objective » (2007, p.233). Par exemple en contrôle de gestion, l'usage du mot 'valeur' en association avec différents instruments de gestion 'de la valeur' est susceptible de donner à des choix subjectifs une apparence d'objectivité et au-delà les rend très difficilement discutable : qui pourrait être contre la valeur ? Bourguignon note également que dans les discours de promotion des nouveaux instruments de gestion, « la présentation en termes d'opposition [avec l'ancien instrument supposé obsolète], typiquement formalisée dans un tableau à deux colonnes, donne une apparence de rigueur et d'objectivité au discours ». En effet les tableaux sont des présentations qui empruntent au vocabulaire des méthodes scientifiques réputées objectives. Ces présentations « transmettent à l'objet du discours une apparence d'objectivité qui contribue à prévenir des désaccords potentiels à propos de cet objet » (ibid., p. 233). Toujours en contrôle de gestion, de tels tableaux et oppositions ont été systématiquement utilisés pour expliquer la supériorité du contrôle de gestion stratégique sur le contrôle de gestion financier, de la méthode d'analyse des coûts ABC sur la méthode classique des centres d'analyse, etc. Ces procédés discursifs rendent extrêmement difficile pour un manager de discuter la pertinence des nouvelles méthodes.

Lorsque la dispute sociale est découragée, l'ordre social est préservé, au détriment des catégories sociales les plus faibles (fournisseurs, salariés). A l'appui de cette conclusion, Bourguignon cite différentes recherches et enquêtes qui suggèrent qu'il existe une relation entre le développement des instruments de gestion de la performance (en particulier la multiplication des indicateurs) depuis environ vingt ans et, sur la même période, l'accroissement des exigences vis-à-vis des salariés, l'intensification du travail et de la pression, ainsi que l'augmentation du stress et autres émotions (anxiété), sentiments négatifs (perte), voire burn-out (2007, p.234-236).

Bourguignon conclut que « l'existence de conséquences dommageables soulève la question de l'éthique » (Bourguignon, 2007, p. 236) dans la mesure où, selon la conception utilitariste de l'éthique (Jeremy Bentham, John Stuart Mill et successeurs), une chose est éthique si elle produit des conséquences positives (plaisir, bien-être) pour chacun. L'éthique pourrait donc être en jeu avec les instruments de gestion. Bourguignon discute les limites de cette

proposition en reconnaissant que la perception de bien-être dépend subjectivement des personnes et que le contexte et la manière dont les instruments sont utilisés peuvent modérer leurs effets potentiellement dommageables. Elle conclut cependant que « dans la mesure où les instruments de gestion sont des auxiliaires actifs de la réification du monde social, qui met potentiellement à mal le bien-être des personnes, on ne peut pas exclure le risque que ces systèmes soient contraires à l'éthique » (ibid., p. 236). Les instruments du contrôle de gestion sont particulièrement sujets à ce risque, comme en témoignent les récents suicides de l'industrie automobile en France, pour lesquels certains cadres de l'entreprise soulignent que, même si ces éléments n'expliquent évidemment pas tout, une très forte pression locale sur la réalisation d'objectifs ambitieux et sur les indicateurs-clés de la performance caractérisait l'environnement des personnes décédées.

L'analyse de Bourguignon soulève des questions-clés pour ceux qui enseignent les instruments de gestion. Berger et Luckmann ont souligné que « l'analyse de la réification est importante parce qu'elle sert de correctif à la propension réifiante de la pensée théorique en général et de la pensée sociologique en particulier. Elle est particulièrement importante pour la sociologie de la connaissance, car elle l'empêche de tomber dans une conception non-dialectique de la relation entre ce que les hommes font et ce qu'ils pensent » (1967, p. 91). Si l'analyse de la réification est importante pour la pensée théorique, elle l'est également pour les pratiques, surtout si l'on admet que l'usage des systèmes pourrait peut-être limiter leurs effets dommageables. Il est alors de la responsabilité des enseignants d'inclure dans leur enseignement une analyse critique de la réification réalisée par les systèmes.

Il est très difficile d'échapper à la réification : selon Berger et Luckmann, celle-ci est inéluctable dès que le monde est représenté en termes objectifs (1967, p. 89) – ce qui est difficilement évitable dans les organisations. Celles-ci, en particulier les grandes organisations, ne peuvent guère fonctionner sans instruments de gestion délivrant des représentations objectives (ventes, commandes, etc.). Déconstruire la réification est donc la seule manière d'espérer limiter l'impact négatif des instruments, en rendant leurs utilisateurs conscients des processus qui réalisent l'objectivation ; conscients du fait que le monde est infiniment plus complexe et subjectif que les représentations offertes par les instruments et conscients que la réduction opérée par les instruments peut être néfaste à certains. Il ne suffit certes pas d'avoir cette conscience pour souhaiter limiter les effets néfastes des instruments, mais celle-ci est un pré-requis pour l'utilisateur de bonne volonté.

On peut considérer cette position comme exagérément optimiste mais quelle que soit l'attitude de l'utilisateur, un enseignant qui reste silencieux sur le processus de réification

induit par les systèmes qu'il enseigne devient le complice de cette réification potentiellement dommageable.

3 COMMENT L'ENSEIGNEMENT DES INSTRUMENTS DU CONTROLE DE GESTION RENFORCE LA REIFICATION ET EN QUOI LES ENSEIGNANTS SONT-ILS PIEGES

Jusqu'à quel point l'enseignement du contrôle de gestion est-il engagé dans la déconstruction du processus de réification ? Cette Partie 3 analyse l'enseignement du contrôle de gestion.

3.1 Echantillon et méthodologie

Comme indiqué dans l'introduction, les manuels sont ici considérés comme des approximations acceptables de l'enseignement et leur analyse est limitée aux thèmes abordés. Dans la mesure où il existe des différences importantes de style éditorial selon les aires culturelles¹, on a choisi de concentrer l'analyse sur trois manuels d'une même aire culturelle – plus précisément trois manuels français (voir tableau 1).

Manuels	G	DLM	GSN
Auteurs	M. Gervais	R. Demeestère P. Lorino N. Mottis	Giraud, F. O. Saulpic G. Naulleau M. H. Delmond P. L. Bescos
Date de publication	2005	2006	2002
Titre	Contrôle de gestion	Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise	Contrôle de gestion et pilotage de la performance
Edition, éditeur	8e, Economica	3e, Dunod, Paris	Gualino Editeur, Paris
Cible (source : 4 ^e page de couverture)	Etudiants, chefs d'entreprise, contrôleurs de gestion, responsables de service	Etudiants, formations continues, cadres d'entreprises	Étudiants, managers et contrôleurs de gestion

Tableau 1. Analyse comparée de trois manuels de contrôle de gestion : échantillon.

Chacun de ces trois manuels, qui introduisent les concepts et instruments de base du contrôle de gestion, est (co-)écrit par un ou une équipe d'enseignants. Ces ouvrages, dont la cible est comparable (étudiants et managers), sont parfois utilisés comme la référence principale du cours de base de contrôle de gestion dans les établissements d'enseignement des auteurs. Si

¹ Par exemple, les manuels anglo-saxons contiennent presque toujours des cas, dont l'importance peut représenter jusqu'aux deux-tiers du contenu total.

certaines ouvrages ont une histoire plus longue que d'autres (jusqu'à 8 éditions pour l'un d'eux), les dates de publication des éditions étudiées, globalement comparables, sont toutes situées après la décennie (1985-1995) de remise en cause et renouvellement des instruments du domaine. Dans la suite du texte, ces manuels sont référencés par les initiales de leurs auteurs (voir première ligne, tableau 1).

L'analyse du contenu de ces manuels a été conduite en deux temps. Dans un premier temps, la structure de chaque ouvrage en grandes « parties » a été recensée – ce qui permet une première analyse, globale, de leur contenu et une première conclusion en matière de déconstruction. Dans un deuxième temps, les différents thèmes abordés dans les parties (souvent organisés en chapitres, voire en titres, sous-titres et chapitres) ont été réorganisés à l'intérieur d'un cadre général commun afin d'aller au-delà de la forme imposée par la structure spécifique de chaque ouvrage (les parties et leurs titres). Il est en effet probable qu'un même thème peut être abordé dans des parties différentes selon les ouvrages et il est donc nécessaire de conduire l'analyse au niveau des différents thèmes, quelle que soit la manière dont ces thèmes sont agencés dans l'ouvrage. Cette deuxième étape permet d'affiner l'analyse de la déconstruction de la réification.

L'objectif de l'analyse des manuels est d'apprécier dans quelle mesure l'enseignement analyse et déconstruit la réification du monde social opérée par les instruments. Le cadre général tente donc de mettre en évidence :

- L'importance respectivement donnée aux exposés et aux débats « techniques » versus la réflexion sur les dimensions sociales et humaines des instruments. On fait ici l'hypothèse que cette dernière est plus susceptible de conduire à la déconstruction de la réification que les premiers. Le cadre d'analyse commun reprend les trois catégories proposées par Dent (1994) pour l'inventaire des différents courants de la recherche comptable, à savoir les perspectives technico-normative, contingentes et socio-comportementales. En matière d'enseignement, la perspective technico-normative correspond à des développements centrés sur les aspects « techniques » et leur pertinence (par exemple, comment calculer un indicateur de retour sur investissement et dans quelles conditions l'utiliser). Cette perspective technico-normative est parfois combinée avec la perspective contingente qui met l'accent sur l'impact du contexte sur les instruments et conduit à faire des recommandations contingentes. Enfin la perspective socio-comportementale met l'accent sur les effets des instruments sur les personnes, les groupes sociaux et/ou les organisations.

- L'existence de thèmes mettant l'accent sur le fait que les instruments offrent des représentations du monde et/ou les éventuelles limites de ces représentations.

3.2 Résultats et analyses

Les résultats du premier dépouillement sont résumés dans le tableau 2 :

Manuels	G	DLM	GSN
Nombre total de pages, dont	774	344	269
Préface, index, table des matières, etc.	24	14	31
Cas et illustrations	0	35	38
Texte ²	750	295	200
Nombre de parties ³	6	8	4
1	Introduction	Introduction : Piloter le changement	Contrôle de gestion et pilotage de la performance
2	L'analyse et la gestion du couple valeur-coût	Stratégie, structure et pilotage	Performance et mesure
3	Le système budgétaire	Piloter les centres de responsabilité	Le cycle de pilotage
4	La maîtrise de l'action par les tableaux de bord	Plan, budget et investissement	Questions d'organisation
5	La combinaison aux autres modalités de contrôle et le traitement de quelques problèmes spécifiques	Piloter les processus	
6	Conclusion : diagnostic de l'efficacité d'un système de contrôle de gestion	Piloter les projets	
7		Piloter les produits	
8		Conclusion	

Tableau 2. Analyse comparée de trois manuels de contrôle de gestion : structure générale.

Ce tableau témoigne de la variété des structures des ouvrages (nombre de parties et titres). On remarque d'abord que G est entre deux et trois fois plus imposant que les deux autres ouvrages. Comme on le verra dans la deuxième étape de cette analyse, cette différence s'explique par l'existence de développements spécifiques. Sur la contribution des ouvrages à la déconstruction de la réification, on note que GSN propose des parties comme 'performance et mesure' et 'questions d'organisation' qui, témoignant d'un intérêt pour les questions de mesure et d'organisation, peuvent déboucher sur une analyse de la réification, mais ceci reste à confirmer. Comparativement G et DLM apparaissent moins intéressés par ces questions qui

² Par souci de comparabilité, la bibliographie, qui est incluse dans les chapitres dans certains ouvrages, est assimilée à du texte.

³ Ce recensement inclut les introductions et conclusions.

n'apparaissent pas explicitement au niveau des grandes parties de l'ouvrage. Ces grands titres peuvent néanmoins être trompeurs et une analyse plus approfondie des thèmes abordés dans chaque ouvrage est indispensable.

Le tableau 3 catégorise les thèmes de contrôle de gestion abordés dans chaque ouvrage selon les trois perspectives citées plus haut (technico-normative, contingente et socio-comportementale). Il identifie également dans des catégories spécifiques les développements introductifs ou conclusifs généraux et les développements relatifs aux questions de mesure. La formulation des premiers peut renseigner sur la perspective générale de l'ouvrage (comme le faisaient les titres des parties dans le tableau précédent) et l'identification de thèmes associés à la mesure, susceptibles de mettre l'accent sur le pouvoir réifiant de la mesure, est pertinente par rapport à notre objectif. Les formulations en italiques (à savoir, les catégories de la première colonne du tableau et dans les colonnes suivantes, certains éléments textuels entre parenthèses, qui précisent ou résument le contenu du thème quand sa formulation originale reste floue) ont été construites pour cette analyse. Toutes les autres formulations (caractères ordinaires) sont celles des auteurs des ouvrages.

Manuels	G	DLM	GSN
Nombre de themes	30	8 + une annexe	10
<i>Généralités : Qu'est ce que le contrôle de gestion ? Pourquoi est-ce une nécessité pour les entreprises</i>	Introduction [<i>contrôle et stratégie</i>]	Piloter le changement [<i>stratégie, changement and performances</i>] Conclusion	Contrôle de gestion et pilotage de la performance Définir et appréhender la performance organisationnelle
<i>Questions de mesure</i>			
<i>Perspective technico-normative</i>	<p>La comptabilité générale, outil de contrôle de gestion</p> <p>Le calcul des coûts complets par produit selon les méthodes « classiques »</p> <p>Le traitement comptable des rebuts et déchets, des coûts joints et des coûts communs</p> <p>Les méthodes de couts partiels</p> <p>Les couts standards</p> <p>L'analyse des écarts</p> <p>Les couts à base d'activité</p> <p>Les autres modes de calcul de couts pour orienter la création de valeur</p> <p>Retour sur les conditions d'une imputation permettant un calcul fiable</p> <p>L'approche de la valeur dans le</p>	<p>Piloter les produits [<i>gestion de portefeuille et cycle de vie, méthodes de calcul de coût, target costing</i>]</p>	

	<p>pilotage et le contrôle de la qualité</p> <p>Le pilotage valeur-cout dans l'optique : création de valeur pour le client</p> <p>Le pilotage de la performance du point de vue de l'actionnaire ou des autres parties prenantes</p> <p>La nature du système budgétaire</p> <p>Le budget commercial</p> <p>Le budget des investissements</p> <p>Le budget de production</p> <p>Le budget des approvisionnements</p> <p>Le budget des services fonctionnels et d'état-major</p> <p>Les documents de synthèse</p> <p>La définition d'une structure de gestion de l'outil budgétaire</p> <p>Les prix de cession interne</p> <p>Le contrôle budgétaire</p> <p>Le contrôle des projets et des processus</p> <p>Les tableaux de bord à orientation stratégique</p> <p>Le tableau de bord de gestion</p> <p>Conclusion : diagnostic de l'efficacité d'un système de contrôle de gestion</p>	<p>Plan, budget et investissement</p> <p>Piloter les centres de responsabilité [<i>typologie, contrôlabilité, cessions internes, ROI and tableaux de bord</i>]</p> <p>Piloter les processus</p> <p>Piloter les projets</p>	<p>La démarche prévisionnelle</p> <p>Faut-il tuer le budget?</p> <p>Mesurer pour mettre en œuvre la performance [<i>variables d'action ; contrôlabilité</i>]</p> <p>La mesure de performance: des principes aux outils [<i>reporting, tableau de bord et balanced scorecard</i>]</p> <p>Le suivi et l'analyse de la performance réalisée</p>
<i>Perspective contingente</i>	<p>Le contrôle de gestion des activités à l'étranger</p> <p>Le contrôle de situations à codification faible et prévision difficile</p>	<p>Stratégie, structure et pilotage</p> <p>Les ERP (annexe)</p>	<p>Modes d'organisation [<i>types de structure</i>] et contrôle de gestion</p> <p>Systèmes d'information et contrôle de gestion</p> <p>La fonction contrôleur de gestion</p>
<i>Perspective socio-comportementale</i>	<p>Système budgétaire et mode d'animation [<i>motivation, récompense</i>]</p>		

Tableau 3. Analyse comparée de trois manuels de contrôle de gestion : thèmes.

La différence de structure des ouvrages continue à être manifeste. En particulier, G est très structuré (30 chapitres, avec des découpages intermédiaires qui n'ont pas été recensés ici), en particulier en comparaison avec DLM dont la structure détaillée n'est pas différente de la structure générale. On constate également que la différence de taille entre G et les deux autres

ouvrages s'explique par de très longs développements sur les méthodes d'analyse de coûts, méthodes qui ne sont que résumées par DLM et qui n'existent même pas dans GSN. Cette différence illustre un débat récurrent entre les enseignants du domaine, relatif aux places respectives du contrôle et de la comptabilité de gestion : celle-ci fait-elle partie du contrôle ou doit-elle être considérée comme une discipline autonome ? A l'évidence G est un tenant de la première position, GSN de la seconde, tandis que DLM semble avoir une position intermédiaire. G et DLM consacrent tous deux des développements au contrôle de gestion des produits, des processus et des projets, lesquels sont totalement absents de GSN. GSN en revanche est plus centré sur les questions d'organisation, qu'il s'agisse de la mise en perspective initiale de l'ouvrage et du contrôle (la 'performance organisationnelle') ou des facteurs de contingence mis en valeur. Comparativement les facteurs de contingence auquel G s'intéresse sont plutôt des caractéristiques des métiers ou de l'environnement de la firme.

La dominance de la perspective technico-normative est écrasante dans les trois ouvrages. Aucun d'eux ne questionne le statut de la mesure (une représentation du monde et ses limites). La partie consacrée aux 'questions de mesure' dans GSN est décevante dans la mesure où elle n'adopte aucune position critique vis-à-vis de la mesure et traite le sujet sous un angle principalement technico-normatif. Seul G consacre un chapitre (42 pages sur 750) à des thèmes socio-comportementaux (motivation et récompenses). Si GSN est plus conscient de la contingence organisationnelle des instruments, l'organisation semble conçue comme un tout désincarné, qui objective les subjectivités qui la composent.

Si les manuels sont à l'image des pratiques d'enseignement, on déduira de l'analyse précédente que l'enseignement renforce le potentiel réifiant des instruments. Non seulement on n'y procède pas à une discussion critique du statut de la mesure et de la représentation, mais le processus d'objectivation mis en évidence au niveau des instruments est aussi pleinement à l'œuvre au niveau de l'enseignement. L'enseignement donne une apparence d'objectivité à la subjectivité des directions d'entreprises. La large prédominance de la perspective technico-normative favorise une perception réifiée du monde. La place manque ici pour développer d'autres analyses, mais on remarque que des mots comme « piloter » (qui revient comme un leitmotiv dans les titres de DLM) ou des sujets désincarnés comme « l'organisation » (GSN) entretiennent également une vision irréfutable et désincarnée du monde social. Autrement dit, l'enseignement des instruments n'analyse ni ne déconstruit la réification réalisée par ces instruments ; au contraire il contribue à la renforcer. Un enseignant insuffisamment vigilant est donc susceptible de devenir, non seulement le complice silencieux

et piégé de ses objets d'enseignement douteux sur le plan de l'éthique, mais un contributeur actif du processus suspect sur le plan éthique.

4 CE QUE LES ENSEIGNANTS POURRAIENT FAIRE POUR LIMITER LES CONSEQUENCES DOMMAGEABLES DE LA REIFICATION

Cette quatrième Partie suggère des pistes pour des pratiques d'enseignement qui permettraient de sortir de ce piège éthique et discute leur faisabilité.

4.1 Que peuvent faire les enseignants ?

Dans la mesure où la réification est inhérente à la nature même des instruments, l'enjeu est de rendre les apprenants conscients de cette réification et de ses conséquences dommageables potentielles. Ceci peut être fait d'une part en déconstruisant la réification, d'autre part en introduisant dans les programmes de formation les dimensions humaines et sociales des instruments. Ceci suppose de sortir de la perspective technico-normative qui domine aujourd'hui l'enseignement, mais aussi de mettre l'accent sur les impacts négatifs des instruments – alors que l'enseignement préfère en général en souligner les apports positifs.

Un tel programme de formation pourrait conduire à :

1. Offrir une analyse du processus de réification et de ses risques. Plus pratiquement, ceci passe par d'abord par l'explicitation et l'illustration des trois processus d'objectivation (catégorisation, inscription, quantification). Il est nécessaire de montrer à quel point ils conduisent à construire une représentation du monde loin d'être « fidèle » et comment cette représentation réductrice ignore presque toutes les dimensions subjectives de la vie sociale. Ceci suppose de débattre du concept de représentation en introduisant des notions épistémologiques de base, par exemple en montrant la différence entre des représentations d'essence positiviste et interprétativiste du monde, dont le champ comptable par exemple offre de nombreux exemples. Aujourd'hui le concept de représentation n'est guère débattu au-delà de, au mieux, la question de la 'pertinence' des indicateurs de mesure. Mais la pertinence est un concept qui intègre des éléments de validité (au sens scientifique habituel du terme)

et d'instrumentalité (est pertinent ce qui contribue aux objectifs et intérêts de (encore !) « l'organisation »).

Déconstruire la réification suppose aussi de montrer comment l'objectivation masque les subjectivités : comment la catégorisation et l'inscription voilent la subjectivité des dirigeants et comment la quantification laisse non-représentés de nombreux aspects de la vie sociale. Par exemple l'enseignement pourrait attirer l'attention sur le fait que les mesures du travail humain ne mesurent pas le travail « réel » mais le travail « réalisé » et à ce titre ne représentent que très imparfaitement (et injustement !) l'activité de travail⁴ (Dujarier, 2006).

Les enseignants devraient également attirer l'attention des apprenants sur toutes les conséquences des instruments – pas seulement les conséquences pour l'entreprise ou ses dirigeants/managers (pratiquement les seules mentionnées aujourd'hui) mais aussi les conséquences pour les autres parties prenantes (salariés, fournisseurs, clients, etc.). Il faudrait présenter les conséquences positives et négatives, pas seulement les premières comme c'est généralement le cas.

La déconstruction de la réification suppose aussi de développer un enseignement qui porte une plus grande attention aux mots associés aux instruments. Il n'est pas rare de trouver des enseignements qui mobilisent des concepts sans définition alors que les mots employés sont souvent abstraits ou polysémiques. L'enseignement ne questionne en général ni les mots employés, ni les processus rhétoriques du discours sur le management. A quels moments certains mots apparaissent, disparaissent ? Peut-on mettre en relation à un moment donné les mots du management et les conditions de la vie sociale ? Quelles sont les représentations véhiculées ou cachées dans les mots et les métaphores ? Quels effets les discours produisent-ils sur les apprenants ? Toutes ces questions, qui ne sont actuellement pas abordées dans les enseignements, mériteraient d'être discutées pour mettre en lumière le fait que nommer n'est pas neutre et que sous une apparence objective, le discours véhicule et tente d'imposer des visions du monde éminemment subjectives.

⁴ Le travail réel désigne tout ce qui est fait et mobilise dans l'activité de travail, bien au-delà du travail prescrit tel qu'il est consigné dans les procédures et dont on sait depuis longtemps que leur respect ne permet pas la réalisation des tâches dans les temps impartis. Le travail réel correspond à la manière dont chacun trouve des solutions pour dépasser les limites des procédures. Le travail réalisé (le seul qui soit inscrit par les instruments) n'est qu'une toute petite partie du travail réel. Nous avons l'expérience quotidienne (parfois douloureuse) de ce décalage entre travail réel et travail réalisé.

2. Etre attentif et prudent face à la tentation rhétorique toujours à l'œuvre dans l'activité d'enseignement. Si les questions de discours ne sont en général pas abordées, c'est sans doute parce que les enseignants sont aussi des utilisateurs avertis des figures rhétoriques. Dans l'activité d'enseignement, il faut convaincre une audience ! Par exemple les tableaux à double entrée s'avèrent particulièrement utiles pour mettre en valeur (donc faire saisir) les différences entre deux choses. C'est ainsi qu'on les a surabondamment utilisés pour expliquer les différences entre, par exemple, la mesure des performances financières versus stratégiques. Certes ces présentations sont efficaces du point de vue de la compréhension, mais elles conduisent à laisser dans l'ombre les similarités entre les deux choses comparées, elles surreprésentent les changements au détriment des continuités et elles ne rendent jamais compte de la complexité et des paradoxes du monde social.

Il arrive aussi que des enseignants qui sont aussi consultants participent activement à la création linguistique (par exemple le 'balanced scorecard' et le 'pilotage'). Dans ces cas-là, la réflexivité est évidemment plus difficile.

En d'autres termes, les enseignants ne devraient pas seulement déconstruire les figures discursives réifiantes (voir ci-dessus), ils devraient aussi être plus attentifs à leur propre usage de ces mêmes figures discursives. Faute de quoi, ils deviennent d'actifs contributeurs au processus de réification.

3. Introduire les dimensions humaine et sociale des instruments dès le niveau de base des enseignements. Ces dimensions sont parfois abordées dans les cours spécialisés mais il n'y a pas de raison pour qu'elles ne soient pas introduites plus tôt, même sous le format abrégé qui convient aux cours de base. Par exemple, les thèmes ci-dessous, qui ne sont jamais mentionnés, pourraient l'être très facilement.

En cohérence avec la perspective dominante, technico-normative, les dimensions interculturelles des instruments de contrôle de gestion (ou autres) ne sont jamais mentionnées. Etre conscient de ces aspects est pourtant crucial si on veut utiliser à bon escient les instruments dans les firmes multinationales. En mettant en lumière les différences de sens que peuvent prendre localement les instruments (autrement dit les subjectivités sociales), l'enseignement déconstruirait la réification qui s'installe dès lors qu'on passe les différences culturelles sous silence. Par exemple, il est simple, même dans un cours de base, de conduire les apprenants à s'interroger de manière

réflexive sur le sens qu'ils donnent aux systèmes de contrôle en général (scolaire, circulation, etc.).

Deux autres grands absents des cours de base sont le pouvoir et la domination. Ceci est cohérent avec l'évitement des conflits et de la dispute sociale qui est inscrit au cœur de la réification opérée par les instruments de gestion. En général quand on évoque le pouvoir des managers à propos des instruments, c'est pour souligner, dans une perspective crozérienne, qu'ils peuvent adopter des comportements dysfonctionnels (Berry, 1983). C'est reconnaître, mais sans le dire, l'intention disciplinaire des instruments et l'influence que les dirigeants aimeraient leur voir exercer sur les salariés. L'enseignement pourrait rendre explicite cette intention, qui peut se reformuler en termes de domination, ainsi que ses conséquences en termes d'aliénation potentielle.

Enfin les processus psychologiques mobilisés par les instruments de gestion (actuellement systématiquement passés sous silence malgré leur grande pertinence pour l'efficacité attendue des instruments) pourraient être introduits. Par exemple en matière de suivi de la performance, des concepts comme l'attribution causale, le locus of control, l'estime de soi sont extrêmement importants pour comprendre comment chacun s'approprie les instruments. Comme pour les dimensions culturelles ci-dessus, il est facile de faire réfléchir les apprenants sur ces processus qui sont également à l'œuvre au quotidien. En réhabilitant la subjectivité, cette réflexion contribuerait à développer la conscience de la nature objectivante des instruments.

4. Développer des pratiques pédagogiques alternatives. Comme le remarque Hauew (2004, p. 23), les enseignements les plus fréquents, de type « transmissif », considèrent l'apprenant comme un objet et reposent sur une conception du savoir positiviste (réputé « neutre, objectif, cumulable, indépendant et uniquement perçu sous l'angle de son statut scientifique »). Les enseignements technico-normatifs sont de ce type. Pour déconstruire la réification, d'autres pratiques pédagogiques, de type « appropriatif » semblent plus adaptées. Ce type de pratique « renonce à dégager une vérité cachée dans le réel mais considère l'objet [le concret] au sein de toutes ses connexions, étudié dans ses contradictions et son développement, replacé dans le cadre des règles et des lois qui le régissent » (Lesne, 1977, cité par Hauew, 2004, p. 23). Ce type de dispositif pédagogique n'est pas seulement cohérent avec un propos

critique de déconstruction de la réification, il est indispensable parce que, considérant l'apprenant comme un sujet, pas un objet, il ne le réifie pas – ce qui serait paradoxal. Un enseignement qui déconstruirait la réification serait donc par nature un enseignement transversal (ou interdisciplinaire) qui combine des connaissances en gestion, en sociologie, psychologie, philosophie, etc. L'approche interdisciplinaire, qui intègre les concepts appartenant à plusieurs champs de connaissance, donc qui pense à la fois dans la logique de l'un *et* de l'autre, n'est pas la pluri- ou multi-disciplinarité, qui consiste en la juxtaposition de concepts ou de logiques sans réelle intégration (Klein, 1998).

4.2 Pourquoi tout cela reste à faire

La section précédente a proposé des pistes pour un enseignement « éthique » des instruments du contrôle de gestion, qui lutterait contre la propension réifiante de l'enseignement actuel. Pour conclure cette analyse, on peut s'interroger sur les causes de cette propension, autrement dit sur les obstacles que pourrait rencontrer la mise en pratiques des suggestions précédentes. Mon hypothèse principale est que les enseignants sont peu, voire pas du tout conscients de la nature réifiante des instruments et de leurs conséquences dommageables – ce qui expliquerait leur silence et la nature réifiante des enseignements. Ce défaut de conscience peut être expliqué de diverses manières. Tout d'abord, des caractéristiques personnelles peuvent influencer des visions du monde différentes – comme suggéré par certaines théories de la personnalité qui opposent une perception du monde analytique *versus* holistique et une préférence pour l'objectivité *versus* la subjectivité (Jung, 1971). Il ne serait pas étonnant que des spécialistes de la comptabilité (qui propose une représentation du monde objective, structurée et détaillée) soient plutôt des percepteurs analytiques et objectifs. Déconstruire la réification suppose une capacité à percevoir avant tout des relations (par exemple, entre la représentation et le monde social, entre l'instrument et l'aliénation) et à reconnaître des subjectivités. Si on admet que ces capacités sont peu fréquentes parmi les experts de la comptabilité, il ne faut pas s'étonner que ces experts proposent de la discipline une vision réifiante et méconnaissent la réification réalisée par les instruments - le tout sans en avoir le moins du monde conscience puisque c'est leur vision « naturelle » du monde. Cette méconnaissance peut aussi s'expliquer par la quête de légitimité des enseignants. Celle-ci les rendrait en outre myopes vis-à-vis de leur propre contribution à la réification. La question de la légitimité renvoie à la question des audiences, qui demandent un retour rapide sur leur investissement éducatif. L'immense majorité des étudiants en formation première

comme des participants des programmes de formation continue demandent qu'on leur enseigne, sur le mode transmissif et technico-normatif, des méthodes et instruments qu'ils seront capables de maîtriser et de mettre en place rapidement et avec succès. Sauf exception, ils sont peu intéressés par les concepts, les questions de langage, les conséquences sociales, les démarches réflexives, les interrogations sur le statut des représentations – toutes choses qui leur paraissent une perte de temps et d'énergie. D'une part, ils sont rarement en position de s'exprimer sur ces éléments dans les entreprises, où on leur demande en général de mettre en place des instruments dont la décision d'adoption a été prise en haut lieu, souvent avec l'aide de consultants extérieurs à l'organisation. D'autre part, leur demande de "solutions efficaces" est d'autant plus forte qu'ils vivent une période de transition (entre l'univers universitaire et professionnel, ou entre deux postes), avec le besoin perçu d'être rapidement capable d'atteindre et démontrer un niveau de compétences élevé. Jusqu'à un certain point, l'offre suit la demande : les enseignants proposent ce qui est attendu et valorisé et perçoivent leur légitimité comme une conséquence directe de leur capacité à répondre aux attentes de l'audience.

De plus, la légitimité perçue peut aussi dépendre du niveau de difficulté de l'objet enseigné. Dans le monde académique, enseigner dans des programmes M (graduate) est considéré comme plus prestigieux qu'enseigner dans des programmes L (undergraduate) et il est plus valorisé d'enseigner dans des cours spécialisés que dans des cours de base. Dans cette course au prestige, la difficulté est souvent synonyme de complexité technique. Plus l'enseignement comporte de détails et complexité techniques, plus l'enseignant en tire de prestige, donc de légitimité au sein de sa communauté de pairs. Tous ces facteurs et processus peuvent expliquer la propension technico-normative et le silence des enseignants en matière de réification.

Troisième explication, le sentiment (sans doute inconscient) d'une certaine impuissance pourrait être un facteur explicatif de la méconnaissance des enseignants. L'acte de représenter/mesurer est certes plein de limites, mais il est convenu qu'une organisation ne peut pas vivre sans représentation ni mesure. Les enseignants, en tant que personnes, peuvent aussi avoir le sentiment que des forces sociales (des croyances culturelles, des rapports de domination) indépassables pèsent sur le champ social. Les processus psychologiques sont aussi perçus (et à juste titre) comme hors du champ d'action et d'influence du manager, donc hors du champ de la gestion, au contraire des choix techniques (segmentations, mesures de performance, objectifs, etc.) sur lesquels le manager a toute puissance d'agir. Ces

représentations en termes de pouvoir d'agir peuvent conduire à considérer les éléments sur lesquels ce pouvoir est dénié comme des données « naturelles », donc à les objectiver.

En outre, certains facteurs locaux peuvent expliquer des formes collectives de myopie, qui constituent autant de difficultés pour la mise en place d'un enseignement éthique des instruments. En ce qui concerne la France, on peut noter qu'au pays des droits de l'homme et de l'universalisme, la notion de culture, en particulier la culture nationale, n'est pas très populaire et les recherches interculturelles peu développées (d'Iribarne et al., 2002). Le même type d'argument peut être avancé à propos du pouvoir, qui a longtemps été exercé sur le mode de la monarchie absolutiste et dont la mise en question reste encore aujourd'hui très largement taboue (Bourguignon et al., 2004). Il est symptomatique par exemple que les recherches foucauldienne soient à de rares exceptions près, le fait de nos collègues anglo-saxons (Gendron et Baker, 2001), alors que Foucault, même s'il a été très vite traduit, a d'abord publié en français.

Il y a aussi en France une longue tradition de positivisme, doublée d'une fierté nationale de « cartésianisme », incarnée par le statut social élevé des ingénieurs et leur position dans les élites éducatives et dirigeantes (Bourguignon et al., 2004) – toutes choses qui ne conduisent pas à développer une vision subjective du monde. Toutes ces manières de voir le monde, culturellement construites, contribuent à la myopie des enseignants, et au-delà, dans la mesure où elles sont largement partagées par les enseignants et leurs audiences, contribuent à renforcer les dynamiques de légitimité décrites plus haut.

Enfin, il faut noter que la transversalité (ou interdisciplinarité) n'est pas très populaire en France. Il a été avancé que si l'interdisciplinarité est peu populaire en recherche, c'est pour des raisons institutionnelles. Ses exigences (connaissance approfondie des diverses disciplines, capacité à les intégrer conceptuellement) seraient pénalisantes en termes de carrière académique et il est toujours plus facile de publier une recherche bien centrée sur un champ académique qu'une recherche transversale (Berry, 1991). Cette explication est convaincante mais il me semble qu'elle n'épuise pas le sujet : elle bute en particulier, me semble-t-il, sur les différences nationales. L'interdisciplinarité est plus commune dans d'autres communautés académiques, en particulier dans les pays anglo-saxons et scandinaves. Si en France, l'interdisciplinarité est particulièrement peu populaire, c'est peut-être à cause de la perception aiguë des « territoires » sociaux et du caractère fortement identitaire de l'appartenance au groupe social (d'Iribarne, 2006), ici la communauté académique disciplinaire. Ainsi, d'éminents scientifiques français considèrent que « l'interdisciplinarité s'accompagne de la perte d'une expertise irremplaçable. A vouloir parler toutes les langues,

on n'en parle plus aucune » (Changeux, cité dans Le Moigne, 2002, p. 165). Le fait que l'organisation de l'université française soit directement issue du tableau synoptique des disciplines scientifiques élaboré par Auguste Conte en 1828 (Hauw, 2004) explique peut-être la vigueur du cloisonnement académique en France et la difficulté à développer des enseignements interdisciplinaires.

Toutes ces hypothèses suggèrent que développer un enseignement éthique des instruments de gestion (c'est-à-dire un enseignement qui déconstruirait la réification) ne sera pas un long fleuve tranquille, en particulier en France où des éléments culturels paraissent compliquer une tâche qui semble déjà difficile quel que soit le contexte. En effet les enseignants sont aussi des personnes ordinaires – qui ne sont pas nécessairement conscientes de leurs préférences personnelles spontanées, de leurs sentiments d'impuissance et leurs stratégies de légitimité.

5 DISCUSSION ET CONCLUSION

Cette communication a tenté de montrer que les enseignants contribuaient activement à la réification du monde social opéré par les instruments du contrôle de gestion, donc comment ils deviennent donc (sans doute involontairement mais néanmoins) complices des conséquences négatives des instruments, donc de leurs manquements à l'éthique. Cette communication a également proposé des pistes pratiques pour développer un enseignement « éthique » des instruments et a évalué les difficultés (nombreuses) que ces propositions soulèvent, en particulier en France.

A ce stade il faut s'interroger sur les limites à la fois de l'analyse et des propositions. D'une part, quelle est la validité des réflexions précédentes sur la culture à l'heure de la mondialisation et de la mixité culturelle des organisations, donc des audiences en formation et des équipes d'enseignants ? Dans quelle mesure la proportion croissante des étudiants étrangers dans les formations et parmi les enseignants réduit-elle les difficultés soulevées ? Pour répondre à ces questions, on serait tenté de répondre qu'il faudrait trier dans les arguments précédents ce qui relève du général et ce qui relève du local. Il semble que le propos se prend alors au piège-même qu'il voulait dénoncer (la réification) : il n'y a pas de quête générale de la légitimité, il n'y a de quête de légitimité que dans des espaces sociaux spécifiques, à l'appui de représentations toujours locales !! Autrement dit, des analyses empiriques situées sont indispensables pour comprendre ce qui se joue, toujours en situation, dans l'évitement de la déconstruction de la réification.

La même remarque vaut au niveau méthodologique pour le choix d'un échantillon de manuels supposés approximer les pratiques d'enseignement. Seules des observations empiriques peuvent faire la lumière sur ce qui est vraiment enseigné. Si l'observation directe est difficile, d'autant que l'enseignement se pratique aussi à distance, on pourrait aussi remplacer la lecture « externe » des manuels qui a été faite dans ce texte par la lecture des apprenants - autrement dit, remettre en première place la subjectivité des lecteurs, remplacée dans ce texte par la mienne... qui se donne en outre toutes les apparences d'une objectivité frauduleuse (tableaux, chiffres, etc.) !!

Ces limites montrent bien toute la difficulté à échapper à la réification – alors même que c'est l'ambition de ce texte ! Comme le rappellent Berger et Luckmann, on ne peut échapper à la réification dès lors qu'on tente de décrire le monde en termes objectifs (1967, p. 89). Cet exercice académique, dans la tradition de la démonstration scientifique, n'échappe pas à la règle. L'enseignement n'y échappe sans doute pas non plus, dans la mesure où tout enseignement généralise et où toute généralisation conduit, comme on vient de le voir, à une réification.

Y a-t-il une issue, alors, à cette conclusion en abyme ? Que faire ? Lukács écrivait que toute attitude « contemplative et cognitive » était impuissante à dénouer le processus de réification et que seule une conscience (...) « pratique » pouvait supprimer pratiquement (...) la « réalité » de cette illusion » (1959, p.252-3). Il nous reste à mettre en place des enseignements qui déconstruisent la réification, en entretenant dans la réflexivité une vigilance permanente vis-à-vis de notre propension professionnelle à réifier le monde.

References

- Baxter, J. & Chua, W. F. (2003), *Alternative management accounting research - whence and whither*, *Accounting, Organizations and Society* 28, 97-126.
- Beaujolin, R. (1999), *Les vertiges de l'emploi : l'entreprise face aux réductions d'effectifs*, Paris : Grasset.
- Berger, P. & Luckmann, T. (1967), *The social construction of reality*, New York : Anchor Books (Original edition: 1966, New York : Doubleday Dell Publishing Group).
- Berry, M. (1983), *Une technologie invisible ? L'impact des instruments de gestion sur l'évolution des systèmes humains*, Paris : CRG Ecole Polytechnique.
- Berry, M. (1991), L'interdisciplinarité : un objectif difficile à concrétiser, *La Recherche* 228, 66-68.
- Bourguignon, A. (2007), Are management systems ethical? The reification perspective. In Djelic, M. L. & Vranceanu, R. (eds), *Moral Foundations of Management Knowledge*, Cheltenham (UK) : Edward Elgar Publishing, 221-243.
- Bourguignon, A., Malleret, V. & Nørreklit, H. (2004), The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension, *Management Accounting Research* 15, 2, 107-134.
- d'Iribarne, P. (2006), *L'étrangeté française*, Paris : Seuil.

- d'Iribarne, P., Henry, A., Segal, J. P., Chevrier, S. & Globokar, T. (2002), *Cultures et mondialisation. Gérer par-delà les frontières*, 2e éd., Paris : Seuil.
- Demeestère, R., Lorino, P. & Mottis, N. (2006), *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, 3e éd., Paris : Dunod.
- Dent, J. (1994), Some themes in management accounting research, Communication at the 15ème Congrès de l'AFC, Université de Paris-Dauphine, juillet 1994.
- Dujarier, M. A. (2006), *L'idéal au Travail*, Paris : PUF.
- Gendron, Y. & Backer, C. R. (2001), Par-delà les frontières disciplinaires et linguistiques : l'influence des penseurs français sur la recherche en comptabilité, *Comptabilité-Contrôle-Audit* 7, 2, 5-23.
- Gervais, M. (2005), *Contrôle de gestion*, 8e éd., Paris : Economica.
- Giraud, F., Saulpic, O., Naulleau, G., Delmond, M. H. & Bescos, P. L. (2002), *Contrôle de gestion et pilotage de la performance*, Paris : Gualino éditeur.
- Hauw, F. (2004), Epistémologie et modèles pédagogiques : des liens cachés, *Actualité de la Formation Permanente* 191, 20-23.
- Jung, C. G. (1971), *Psychological types*, Princeton, N.J.: Princeton University Press.
- Klein, J. T. & Newell, W. H. (1998), Advancing interdisciplinary studies. In Newell, W. H. (ed.), *Interdisciplinarity: Essays from the literature*, New York: College Entrance Examination Board, 3-22.
- Le Moigne, J. L. (2002), *Le constructivisme. Tome 2. Epistémologie de l'interdisciplinarité*, Paris : L'Harmattan.
- Lesne, M. (1977). *Travail pédagogique et formation d'adultes*, Paris : Presses Universitaires de France.
- Lukács, G. (1959), *Histoire et conscience de classe*, Paris: Editions de Minuit (Edition originale : Geschichte und Klassenbewusstsein, Berlin, Malik-Verlag 1923).